



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2014

Rechnungslegungsrecht: Handlungsbedarf und -möglichkeiten aus Sicht des Verwaltungsrats

Eberle, Reto

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-102981>

Journal Article

Published Version

Originally published at:

Eberle, Reto (2014). Rechnungslegungsrecht: Handlungsbedarf und -möglichkeiten aus Sicht des Verwaltungsrats. Audit Committee News, Q2(45):1-3.

Rechnungslegungsrecht: Handlungsbedarf und -möglichkeiten aus Sicht des Verwaltungsrats

Unternehmensberichterstattung

Für den Verwaltungsrat ergibt sich aus den am 1. Januar 2013 in Kraft gesetzten Bestimmungen zum Rechnungslegungsrecht im Hinblick auf die erstmalige Anwendung Handlungsbedarf. Damit verbunden sind aber auch Gestaltungsspielräume, die der Verwaltungsrat kennen muss, um von ihnen Gebrauch zu machen.

1. Einführung

Die obligationenrechtlichen Bestimmungen, welche die Rechnungslegung neu regeln, sind am 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt worden. Die Übergangsbestimmungen sehen für den Einzelabschluss eine zweijährige und für den Konzernabschluss eine dreijährige Frist zur Umsetzung vor. Im Hinblick auf die erstmalige Anwendung gilt es zu berücksichtigen, dass zwar einige offene Fragen bestehen, die in der Fachliteratur intensiv diskutiert werden, sich aber auch Handlungsmöglichkeiten eröffnen. Der Verwaltungsrat ist daher gefordert, sich jetzt mit der Einführung der neuen Bestimmungen auseinanderzusetzen.

2. Allgemeine Bestimmungen und Jahresrechnung

Es war die Absicht des Gesetzgebers, die Bestimmungen zur Rechnungslegung rechtsformunabhängig auszugestalten. Bisher wurde die Rechnungslegung als Teil des Aktienrechts geregelt. Neu bildet sie einen eigenen Titel im Obligationenrecht (32. Titel, Art. 957 bis 963b OR). Während einige Bestimmungen unbestritten sind, weil damit die Praxis Eingang in das Gesetz fand, sind andere neu. Anschliessend wird in der Abfolge des Gesetzes auf ausgewählte Themen eingegangen, beginnend mit den Bestimmungen zu Sprache und Währung von Buchführung und Rechnungslegung.

a. Rechnungslegung in fremder Währung

Die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung besteht für alle juristischen Personen (AG, GmbH, KAG, Genossenschaft, Stiftung, Verein) sowie für Einzelunternehmen und Personengesellschaften (mit einem Umsatzerlös von mindestens 500'000 CHF). Buchführung und Rechnungslegung können neu auch in Englisch erfolgen. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich für die wenigsten Unternehmen respektive deren Verantwortliche ein Handlungsbedarf.

Während nach bisherigem Recht die Rechnungslegung in Schweizer Franken zu erfolgen hatte, kann dies nach neuem Recht auch in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung geschehen. Das Gesetz präzisiert nicht, was darunter zu verstehen ist. International ist dieses Konzept bekannt als Funktionalwährung. Dieses besagt, dass die Funktionalwährung diejenige des primären wirtschaftlichen Umfeldes ist und dass in dieser Währung normalerweise die hauptsächlichen Geldabflüsse (für den Einkauf von Material und die Bezahlung der Löhne) und Geldzuflüsse (aus dem Verkauf der Waren und/oder Dienstleistungen) anfallen. Insbesondere Unternehmen, deren Funktionalwährung für den Konzernabschluss nach IFRS eine andere Währung als Schweizer Franken war, werden Interesse an der neuen Bestimmung haben. Zu berücksichtigen ist dabei aber folgendes: (a) Die Werte der Jahresrechnung müssen weiterhin auch in der Landeswährung angegeben werden. Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offen zu legen. (b) Für gesellschaftsrechtliche Fragen wird die Angabe in Schweizer Franken allerdings auch in Zukunft von Bedeutung sein: So bemisst sich der maximal ausschüttbare Betrag in Schweizer Franken und auch den Bestimmungen des SchKG, welche mit Art. 725 OR (Kapitalverlust und Überschuldung) eng verknüpft sind, liegt die Landeswährung zugrunde. (c) Die steuerliche Bemessung erfolgt in der Regel auf Basis der Jahresrechnung in Schweizer Franken.

Handlungsbedarf und -möglichkeiten für den

Verwaltungsrat: Es ist zu überprüfen, ob die Rechnungslegung in fremder Währung erfolgen soll. Dabei sind allerdings die zurzeit bestehenden, rechtlichen und steuerlichen Unwägbarkeiten zu berücksichtigen.

b. Mindestgliederung und -inhalt der Jahresrechnung

Die Gesetzesbestimmungen enthalten **Mindestgliederungsvorschriften für Bilanz und Erfolgsrechnung**. Dies ist nichts Neues, würde nicht auch die Reihenfolge gesetzlich geregelt: So sind in der Bilanz die Aktiven ihrem Liquiditätsgrad und die Passiven ihrer Fälligkeit entsprechend auszuweisen. Handlungsspielraum scheint in dieser Frage – trotz widersprüchlicher branchenweiten Gliederungen – wenig zu bestehen, weil das Gesetz eine Anpassung der Rechnungslegung an die Besonderheiten der Branche nur «unter Wahrung des gesetzlichen Mindestinhalts» vorsieht. Der **Mindestinhalt des Anhangs** wurde neu geregelt: Neu sind z.B. die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze offenzulegen und Angaben zu aktienbezogenen Vergütungen (Anzahl und Wert von Beteiligungsrechten und Optionen) zu machen. Weggefallen sind hingegen die Angaben zur Durchführung einer Risikobeurteilung.

c. Bewertungsvorschriften

Die **Bewertung** erfolgt – von der in der Folge dargestellten Ausnahme – unverändert höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Weiterhin in gleichem Umfang wie bisher sind stille (Willkür-)Reserven in Form von Überabschreibungen, nicht aufgelösten, nicht mehr benötigten Rückstellungen und von besonderen Rückstellungen (z.B. zum dauernden Gedeihen des Unternehmens) zulässig.

Eingang ins Gesetz gefunden hat der **Grundsatz der Einzelbewertung**. Dieser besagt, dass wesentliche Aktiven und Verbindlichkeiten einzeln zu bewerten sind, sofern sie aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden. Relativiert worden ist der Grundsatz durch das Hinzufügen von «in der Regel». Es sind nun hitzige Diskussionen entbrannt, wie dieses Erfordernis in der Praxis umzusetzen ist. Zu denken ist an eine Holdinggesellschaft, welche etliche Beteiligungen hält. Bisher erfolgte die Bewertung der Beteiligungen in der Jahresrechnung als eine Gruppe (sog. Gesamtbewertung). Würden die Beteiligungen einzeln bewertet, käme der Wert insgesamt in vielen Fällen unter den Buchwert zu liegen und es müssten Wertberichtigungen vorgenommen werden. Grundsätzlich ist eine Einzelbewertung erforderlich. Eine Bewertung als Gruppe ist nur möglich, wenn die Beteiligungen «gleichartig» sind. Dies ist nicht per se der Fall, vielmehr muss es sich um ein Portfolio von Beteiligungen beispielsweise derselben Branche handeln. Und nur wenn diese Gruppe von Beteiligungen zur Führung und Beurteilung unternehmensintern als Einheit zusammengefasst wird, ist dem Kriterium «üblicherweise als Gruppe zusammengefasst» Genüge getan.

Ebenfalls neu ist, dass **Aktiven mit einem Börsenkurs oder einem beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt** zum Börsenkurs bzw. beobachtbaren Marktpreis bewertet werden dürfen. Dabei sind Änderungen des Börsenkurses resp. Marktpreises erfolgswirksam zu erfassen. Weil der Marktpreis erstens beobachtbar sein und zweitens in einem aktiven Markt festgestellt werden muss, dürfte dieses Wahlrecht in der Praxis keine grosse Verbreitung finden. So qualifizieren Liegenschaften wegen des Fehlens eines aktiven Marktes in der Regel nicht dafür.

Handlungsbedarf und -möglichkeiten für den

Verwaltungsrat: Die Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung sowie der Inhalt des Anhangs sind an die neuen Bestimmungen anzupassen. Im Detail zu analysieren sind die Auswirkungen der Anwendung der Einzelbewertung: Insbesondere bei Liegenschaften und Beteiligungen können daraus bei der erstmaligen Anwendung bedeutende Wertberichtigungen resultieren. Es ist daher zu prüfen, inwiefern die Voraussetzungen für eine Gruppenbewertung (Wesentlichkeit, Gleichartigkeit und Usanz) noch gegeben sind.

3. Rechnungslegung für grössere Unternehmen

Muss das Unternehmen ordentlich geprüft werden, weil es zwei von drei Grössenkriterien gemäss Art. 727 OR (20 Mio. CHF Bilanzsumme, 40 Mio. CHF Umsatzerlös, 250 Vollzeitstellen) in zwei aufeinanderfolgenden Jahren übertrifft, handelt es sich um ein grösseres Unternehmen. Diese haben zusätzliche Angaben im Anhang (zu langfristigen, verzinslichen Verbindlichkeiten und zum Honorar der Revisionsstelle) zu machen und als Teil der Jahresrechnung eine Geldflussrechnung zu erstellen. Zudem haben sie einen Lagebericht zu erstellen, der aber nicht Gegenstand der ordentlichen Revision ist. Anzumerken ist, dass im Lagebericht Angaben zur Durchführung einer Risikobeurteilung zu machen sind.

Von diesen zusätzlichen Anforderungen befreit sind Unternehmen, die selbst eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen oder Teil einer solchen Konzernrechnung sind. Bereits an dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass IFRS-EU im Sinne des Rechnungslegungsrechts nicht als anerkannter Standard gilt (vgl. Abschnitt 4).

Handlungsbedarf und -möglichkeiten für den

Verwaltungsrat: Im Fall einer ordentlich zu prüfenden Gesellschaft sind Vorbereitungen im Hinblick auf die Erstellung der Geldflussrechnung und insbesondere auch des Lageberichts zu treffen. Zudem ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Befreiung gegeben sind.

4. Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

Erstmals Eingang ins Gesetz gefunden hat das Konzept von anerkannten Standards zur Rechnungslegung. Diese sind in einer Verordnung abschliessend geregelt. Es handelt sich um **Swiss GAAP FER, IFRS for SME, IFRS, US GAAP, IPSAS und die Rechnungslegungsvorschriften der FINMA**.

Ein solcher Abschluss ist zusätzlich zum Abschluss nach den allgemeinen Bestimmungen von Publikumsgesellschaften, von Genossenschaften mit mehr als 2'000 Genossenschaftern und von ordentlich zu prüfenden Stiftungen zu erstellen. Da es sich um einen zusätzlichen Abschluss handelt, muss er von der Generalversammlung nicht genehmigt, sondern ihr nur vorgelegt werden. Falls eine Konzernrechnung nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung erstellt wird, entfällt die Pflicht des zusätzlichen Abschlusses.

5. Konzernrechnung

Weil die Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts rechtsformneutral ausgestaltet wurden, sind neu alle **Obergesellschaften** in Form von juristischen Personen konsolidierungspflichtig. Zusätzlich zu den bisher schon konsolidierungspflichtigen AG, GmbH und KAG betrifft dies neu Genossenschaften, Vereine und Stiftungen (wobei letztere die Erstellung der Konzernrechnung unter bestimmten Voraussetzungen an ein kontrolliertes Unternehmen delegieren können).

An der gesetzlichen Regelung der **Konsolidierungspflicht** hat sich nichts Grundlegendes geändert: Wenn ein Unternehmen ein anderes kontrolliert, muss es eine Konzernrechnung erstellen. Neu ist allerdings, dass nicht mehr die tatsächliche Ausübung der Kontrolle (Kontrollprinzip), sondern die Möglichkeit, die Kontrolle auszuüben (Leitungsprinzip), über den Einbezug in die Konzernrechnung entscheidet.

Ebenfalls wie bisher besteht grundsätzlich die Möglichkeit der **Befreiung** von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung, falls zwei der drei Grössenkriterien (20 Mio. CHF Bilanzsumme, 40 Mio. CHF Umsatzerlös, 250 Vollzeitstellen) in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschritten werden.

Bei der **Rechnungslegung** ändert sich ebenfalls wenig: Die verbreitete Buchwertkonsolidierung, bei der die Konzernrechnung auf Basis der handelsrechtlichen Jahresrechnungen erstellt wird und daher stille Reserven enthalten kann, ist weiterhin zulässig. Eine Konzernrechnung, die in Übereinstimmung mit einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung und damit nach den Grundsätzen einer true and fair view erstellt ist, wird nur von Publikumsgesellschaften, von Grossgenossenschaften und von ordentlich zu prüfenden Stiftungen verlangt.

6. Übergangsbestimmungen

Die im Gesetz geregelten Übergangsfristen sehen vor, dass die neuen Bestimmungen zur Rechnungslegung im Einzelabschluss spätestens im Geschäftsjahr 2015, in der Konzernrechnung im Geschäftsjahr 2016 umgesetzt werden. Eine frühzeitige Anwendung beispielsweise in 2014 ist zulässig.

Bei der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften zur Rechnungslegung kann auf die Angabe der Vorjahreszahlen und -angaben verzichtet werden. Werden die Vorjahresinformationen angegeben, kann auf die Stetigkeit der Darstellung und Gliederung verzichtet werden, wobei darauf im Anhang hinzuweisen ist.

Handlungsbedarf und -möglichkeiten für den

Verwaltungsrat: Nur eine umfassende Analyse der Auswirkungen der neuen Vorschriften zur Rechnungslegung versetzt den Verwaltungsrat in die Lage, Ermessensspielräume in zeitlicher und sachlicher Hinsicht sinnvoll zu nutzen. Diese Überlegungen sind von besonderer Bedeutung, falls das Unternehmen beabsichtigt, die Vorschriften frühzeitig anzuwenden – angesichts der aufgezeigten Unsicherheiten ist davon wohl in den meisten Fällen abzuraten.

Prof. Dr. Reto Eberle
DPP Audit
reberle@kpmg.com



Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine zukünftige Sachlage widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und eine professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen.

© 2014 KPMG Holding AG/SA, a Swiss corporation, is a subsidiary of KPMG Europe LLP and a member of the KPMG network of independent firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss legal entity. All rights reserved. Printed in Switzerland. The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.